

O PAPEL DA AUDITORIA NO DESEMPENHO DAS EMPRESAS PRIVADAS NÃO FINANCEIRAS: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DE LITERATURA

Joel Aurélio Pereira da Silva

Unifesp/FMU - Mestrando em Governança Corporativa
Brasil

Lerranya Carvalho de Mello

Unifesp/FMU - Mestranda em Governança Corporativa
Brasil

Sandro Rios Marques

Unifesp/FMU - Mestrando em Governança Corporativa
Brasil

Ricardo Luiz Pereira Bueno

Programas de Doutorado Profissional em Políticas Públicas (DPPP) da Enap
Pós-graduação em Governança Corporativa (MPGC) em cooperação com a Unifesp
Doutor em Administração
Brasil

Leonardo Fabris Lugoboni

Doutor em Administração pela Universidade de São Paulo
Professor do Mestrado em Administração da Unifesp/FMU
Professor do Mestrado em Administração da FECAP
Brasil

RESUMO

Com o desenvolvimento deste artigo, busca-se discutir como é fundamental que a área de auditoria interna atue de forma estratégica, não apenas corrigindo as irregularidades ou erros propiciados pelos diversos níveis da organização, de forma corretiva, mas também, identificando alternativas que proporcionem ganhos de produtividade e maximização da rentabilidade, contribuindo assim para um melhor desempenho das empresas. Este artigo tem como objetivo uma revisão sistemática de literatura sobre o papel da auditoria no desempenho das empresas privadas não financeiras.

*Autor para correspondência / Author for correspondence / Autor para la correspondência.
Leonardo Fabris Lugoboni - leonardo.lugoboni@unifesp.br

Data do recebimento do artigo (received): 15/05/2023

Data do aceite de publicação (accepted): 20/12/2023

Desk Review
DoubleBlind Review

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon

Foi empregado o protocolo PRISMA para sistematizar os resultados da revisão de literatura. A síntese das evidências confirma que mecanismos de governança corporativa robustos contribuem para o desempenho das empresas. Adicionalmente, ressalta-se a importância da definição clara e compreensiva de regras e padrões, por órgãos oficiais, como o IIA (Instituto dos Auditores Internos) que possam direcionar as empresas para aspectos relevantes à sociedade, as dimensões ambiental e social. A auditoria interna é capaz de atuar preventivamente, contribuindo com os objetivos estratégicos traçados pela alta gestão, possam ser devidas e tempestivamente implementados, vez que foi analisado que mecanismos de governança corporativa robustos contribuem para o desempenho das empresas, bem como a importância em definir clara e globalmente regras e padrões, através de órgãos oficiais, que possam direcionar as empresas não apenas no aspecto financeiro, mas também o ambiental e social.

O estudo contribui para futuras pesquisas onde a relação entre mecanismos de governança e o desempenho das empresas possa ser analisada em maior profundidade e que frameworks possam ser desenhados para auxiliar as empresas na definição de controles para alavancar sua performance.

Palavras-Chave: Auditoria Interna; Governança Corporativa; Desempenho.

THE ROLE OF AUDIT IN THE PERFORMANCE OF PRIVATE NON-FINANCIAL COMPANIES: A SYSTEMATIC LITERATURE REVIEW

ABSTRACT

With the development of this article, we seek to discuss how it is essential for the internal audit area to act strategically, not only correcting irregularities or errors caused by the different levels of the organization, in a corrective way, but also identifying alternatives that provide gains of productivity and maximizing profitability, thus contributing to better company performance. This article aims to conduct a systematic literature review on the role of auditing in the performance of private non-financial companies. The PRISMA protocol was used to systematize the results of the review of literature. The synthesis of evidence confirms that robust corporate governance mechanisms contribute to company performance. Additionally, the importance of clear and comprehensive definition of rules and standards is highlighted, by official bodies, such as the IIA (Institute of Internal Auditors) that can direct companies to aspects relevant to society, the environmental and social dimensions. Internal audit is capable of acting preventively, contributing to the strategic objectives outlined by senior management, which can be duly and timely implemented, as it was analyzed that robust corporate governance mechanisms contribute to the performance of companies, as well as the importance of defining clear and globally rules and standards, through official bodies, that can guide companies not only in the financial aspect, but also in the environmental and social aspect. The study contributes to future research where the relationship between governance mechanisms and company performance can be analyzed in greater depth

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon

and frameworks can be designed to assist companies in defining controls to boost their performance.

Keywords: Internal Audit; Corporate Governance; Performance.

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, as empresas têm operado em um ambiente rápido, competitivo e em constante mudança. Seu sucesso se baseia na capacidade de adaptar-se às mudanças ambientais, de cumprir objetivos organizacionais e de gerenciar riscos à medida que o cenário empresarial evolui (Bubilek, 2017).

De forma geral, as empresas estão se adaptando às novas regras do mercado com relação à governança corporativa, buscando níveis de transparência e confiabilidade, o que as leva à sobrevivência e perenidade em um ambiente cada vez mais competitivo e exigente (Batistella, Kruger & Moura, 2022). Ainda segundo Batistella et al. (2022), a adoção de boas práticas de governança, auxilia na assimetria informacional, enaltece a imagem da empresa no mercado, bem como a competitividade, auxiliando no crescimento e na evolução do desempenho, objetivando assim a redução do conflito de agência.

Segundo o Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil (2022, p. 1), “a auditoria interna auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança”.

A auditoria interna, que é uma função independente, através de seus pareceres e recomendações formulados, fornece segurança razoável à gestão (Danescu, Prozan & Prozan 2015), o que lhe dá um papel essencial de controle e assertividade frente à implementação do plano estratégico.

Décadas após o surgimento da teoria da empresa, explorar mecanismos que melhorem o desempenho da empresa enquanto mitigam o conflito da agência continua a ser objeto de estudo na literatura (Jesuka & Peixoto, 2021).

A estratégia financeira e corporativa de uma empresa é sustentada por sistemas internos eficazes nos quais a auditoria interna tem um papel importante no aumento da confiabilidade do mesmo, melhorando o processo de gerenciamento de risco e, acima de tudo, satisfazendo as necessidades dos usuários internos (Al-Matari,

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon Abdullah & Faudziah, 2014).

Nenhuma empresa pode desconsiderar a relevância da auditoria, mesmo que parcialmente, sem perder ao mesmo tempo o controle-chave para sua sobrevivência (Saud & Marchand, 2012).

A falta de evidências sobre as implicações da atribuição independente no desempenho corporativo aponta para uma lacuna na literatura, considerando que os investidores confiam nos relatórios das agências para decidir onde investir (Jesuka & Peixoto, 2021).

A divulgação da inconsistência de 20 bilhões de reais nas contas das Americanas S/A, em 11 de janeiro de 2023, levantou questionamentos sobre os controles de governança. A empresa até então era tida como uma companhia com governança corporativa robusta, pois conta com comitê de auditoria interno, tem os relatórios financeiros auditados por uma das quatro grandes firmas de auditoria, e integrava o Novo Mercado da B3 com regras mais rígidas de governança. Diante das “inconsistências” contábeis, a discussão sobre esses controles se intensificou (Santos, 2023).

A elaboração das demonstrações financeiras de uma empresa do porte da Americanas passa por um processo de construção onde várias áreas participam, há a auditoria interna e independente, além de aprovações na diretoria e conselhos de administração e fiscal. Mesmo a Americanas que possui estruturas internas robustas de controles, *compliance*, auditoria interna não conseguiu passar ilesa (Negrão, 2023).

Com base no exposto, esse artigo tem por objetivo fazer uma revisão sistemática de literatura, visando responder a seguinte questão: Quais as principais teorias/gaps presentes na atual literatura sobre o papel da auditoria no desempenho das empresas privadas não financeiras?

Com o desenvolvimento deste artigo, busca-se discutir como é fundamental que a área de auditoria interna atue de forma estratégica, não apenas corrigindo as irregularidades ou erros propiciados pelos diversos níveis da organização, de forma corretiva, mas também, identificando alternativas que proporcionem ganhos de produtividade e maximização da rentabilidade, contribuindo assim para um melhor desempenho das empresas.

Além disso, o estudo busca abrir espaço para futuras pesquisas onde a relação

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon entre a auditoria e o desempenho das empresas possa ser analisada em maior profundidade.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Governança Corporativa

O surgimento da Governança Corporativa tem como objetivo reduzir a assimetria informacional através do aumento da transparência das informações, incentivo à maximização do valor de longo prazo e o retorno dos acionistas (Sobrinho & Francisco, 2021).

A governança corporativa é um meio de minimizar os conflitos de agência (Lugoboni, Zittei & Araújo, 2016).

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2022, p. 1), a governança corporativa é “o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle”.

2.2 Auditoria Interna

Devido a expansão das atividades e dos processos e com o avanço tecnológico, as empresas sentiram a necessidade de dar uma ênfase maior para as normas e procedimentos internos, pois de acordo com o crescimento das organizações o administrador ou o proprietário da empresa, não tem condições de supervisionar pessoalmente todas as etapas das atividades do seu negócio (Moreira & Baran, 2018).

A auditoria é um instrumento de trabalho, onde o seu controle é importantíssimo nas organizações, pois são extremamente eficazes quanto à proteção, prevenção e identificação de erros e fraudes, quando se refere ao patrimônio da empresa (Amaral & Bertegani, 2018).

A auditoria interna faz uso de uma metodologia para medir e melhorar todos os processos relacionados à governança, gerenciamento de riscos e controles internos em termos de eficácia (Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, 2017). O desafio da auditoria interna é acompanhar os avanços tecnológicos para realizar da melhor maneira possível suas diversas atividades, tais como conformidade, suporte a decisão da gestão, detecção de fraudes (Soares, 2020).

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon

O mercado encontra-se cada vez mais competitivo, para o gestor tomar as decisões é necessário segurança de que aquela é a melhor opção, para isso a auditoria tem um papel importante para auxiliar a gestão e julgar a melhor opção nos momentos de insegurança, medos, incertezas (Moreira & Baran, 2018).

A Auditoria Interna não é habitualmente destacada como órgão de governança, mas como um dos serviços corporativos de apoio da Direção Executiva. Porém, o papel básico da Auditoria Interna é o de organizar o ambiente interno de controle, formalmente focado em *compliance*. A robustez do ambiente de controle começa, efetivamente, com a definição, pela alta administração, dos balizamentos éticos do seu código de conduta; envolve as condições infra-estruturais disponibilizadas para o exercício eficaz da controladoria; e se completa com a criação de processos e de práticas formais e contínuas, abrangendo permanentemente todas as áreas da companhia (Rossetti & Andrade, 2014).

2.3 Auditoria Interna e Teoria da Agência

A abordagem da teoria da agência manifesta-se nas empresas quando o principal (proprietários ou acionistas) necessitam da contratação de gestores que não são integrantes do quadro societário da organização, sendo estes denominados agentes para a gestão da empresa. (Martins, Jeremias Júnior & Enciso, 2018).

Consequentemente, todos os processos econômicos restringir-se-iam a inúmeros contratos bilaterais que possuem a possibilidade de serem firmados ou rompidos a qualquer momento por ambas as partes (Lima, Araújo & Amaral, 2008).

Para o setor privado, a Teoria da Agência foi apresentada, fundamentando-se na divergência de interesses entre o principal, sendo este o acionista da organização, e os agentes, aqueles que receberam a delegação de gerenciar os negócios do principal “conflito de agência”. Martins et al. (2018).

Escritores de governança corporativa de várias convicções teóricas criticam a teoria da agência e propõem perspectivas alternativas, como a teoria das partes interessadas, a teoria da administração e a teoria da dependência de recursos para pesquisa relacionada à governança, que inclui pesquisa de auditoria interna (Mihre, 2014). Os teóricos dos *stakeholders* criticam a teoria da agência por negligenciar a responsabilidade da empresa para com uma ampla gama de *stakeholders* além dos acionistas (Brennan & Solomon, 2008).

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon

2.4 Auditoria Interna e Teoria da Dependência de Recursos

No contexto da perspectiva da Dependência de Recursos, organizações estariam constantemente buscando discricionariedade, entendida como capacidade de ação liberta de regras ou limites impostos e fiscalizados pela sociedade e demais organizações. Em sentido oposto, atores sociais buscam sempre criar e potencializar condições que os permitissem controlar as organizações, o que restringiria a descrição da ação organizacional. Diante deste cenário pode ser enquadrada a conceituação de Governança Corporativa, justificada pelos problemas de assimetria informacional e da relação de agência (Moura, Reis & Rocha, 2011)

A partir de uma perspectiva da teoria de dependência de recursos, os mecanismos de governança corporativa podem afetar negativamente o valor e desempenho da empresa (Adams & Ferreira, 2007).

2.5 Auditoria, Governança Corporativa e Desempenho das Empresas

Na estrutura de Governança Corporativa da organização, a auditoria interna é um componente importante, conforme evidenciado pelo papel do auditor interno estabelecido pelo *Institute of Internal Auditor's (IIA) Practice Advisory (2130-1)* em termos de práticas éticas na cultura organizacional. Enfatiza o papel proativo dos auditores internos na facilitação dessa cultura e na determinação da apropriação indébita de ativos.

A auditoria interna presta avaliação ao examinar e reportar sobre a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controle desenvolvidos para ajudar a organização a alcançar seus objetivos estratégicos, operacionais, financeiros e de conformidade (IIA, 2018).

Segundo Danescu et al. (2015), como efeito dos avanços registrados na evolução e desenvolvimento da auditoria interna, o seu papel tem evoluído cada vez mais, de uma atividade que contempla especialmente a identificação de fraudes a um verdadeiro instrumento gerencial. Assim, a natureza das auditorias realizadas mostra que a função migrou para a atividade de aconselhamento contribuindo para a melhoria do sistema de governança.

Um sistema de governança atualizado reduz os custos de auditoria e monitoramento e facilita que as organizações reduzam custos efetivamente (Beiner,

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon Drobetz, Schmid & Zimmermann, 2004).

Paniagua, Rivelles e Sapena (2018) exploraram a associação de sistemas de governança e estrutura de propriedade com desempenho em 59 países de 2013 a 2015 e sugeriram que as variáveis de governança influenciam significativamente o desempenho da empresa.

Oladejo e Nwachukwu (2021) descrevem a auditoria interna como um mecanismo que melhora os processos de governança.

Estudos realizados por Christopher (2018), Dittenhofer (2001) e Oladejo e Nwachukwu (2021) afirmam que a eficácia da auditoria interna desempenha um papel fundamental na melhoria e eficácia do auditado e no desempenho da organização.

Pesquisa significativa sobre como a governança corporativa influencia o desempenho da empresa foi realizada e, como observado por Aldamen, Duncan, Kelly, Mcnamara e Nagel (2012), às melhores práticas de governança corporativa permitem melhor supervisão da gestão e reduzir os problemas decorrentes da assimetria de informações.

Os recorrentes escândalos financeiros nas últimas décadas e os esforços globais para introduzir e fazer cumprir os regulamentos de governança explicam a crescente importância atribuída à função de Auditoria Interna como um ingrediente-chave da boa prática de governança corporativa por meio da maior atenção dada à controle interno e gerenciamento de risco (Gramling, Maletta, Schneider, & Church, 2004); Sarens, 2009; Selim, Woodward & Allegrini, 2009).

Como Hass, Abdolmohammadi e Burnaby (2006), os auditores internos devem ter uma compreensão abrangente de como seu trabalho agrega valor a este processo e como seu papel está relacionado às operações estratégicas e ao desempenho.

O estudo realizado por Bardhan, Lin e Hao (2022) fornece evidência empírica de que a qualidade da função de auditoria interna é um bom indicador da eficácia de governança corporativa, e está associado à qualidade da divulgação financeira, medido em termos de exatidão e precisão das previsões de gestão.

O *empowerment* da Auditoria Interna como foco em riscos atribui-lhe um papel relevante no ambiente de governança, em atuação sinérgica com o Conselho Fiscal, com a Auditoria Independente e com o Comitê de Auditoria. Sua importância tem evoluído paralelamente com o desenvolvimento de boas práticas de governança

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon corporativa, uma vez que estas dificilmente se efetivam sem controles internos de alta eficácia operacional e estratégica (Rossetti & Andrade, 2014).

3. METODOLOGIA

Quanto à abordagem, a pesquisa utilizou o tipo qualitativa, visto que enfatiza processos e significados, tendo como princípio básico a interpretação de aspectos mais profundos dos fenômenos pesquisados, com o fornecimento de análises mais detalhadas sobre as investigações, atitudes e tendências (Reinaldi, Sebastião, Aguiar & Freitas, 2022). Além disso, foi uma pesquisa exploratória, por buscar ampliar e aprofundar o tema.

Quanto à obtenção das informações é classificada como uma pesquisa bibliográfica. Para a realização desta revisão, a pesquisa bibliográfica partiu do questionamento “Quais as principais teorias/gaps presentes na atual literatura sobre o papel da auditoria no desempenho das empresas privadas não financeiras?”, que foi baseada no modelo *Population, Intervention, Comparison, Outcome* (PICO), recomendado para revisões sistemáticas.

As revisões sistemáticas são baseadas em perguntas claras, utilizando-se de métodos sistematizados e explícitos com objetivo de identificar, selecionar e avaliar criticamente pesquisas relevantes. Nesse sentido, optou-se pela utilização da recomendação PRISMA, a saber, um *checklist* com 27 itens e 1 fluxograma com o objetivo de auxiliar autores a melhorarem a qualidade de suas revisões sistemáticas e metanálise (Lima, Cunha, Albuquerque, Costa & Silva, 2019).

Para análise dos dados utilizamos o software NVivo que é um *software* para análise de informação qualitativa que integra as principais ferramentas para o trabalho com documentos textuais, multimétodo e dados bibliográficos. O *software* auxilia os pesquisadores a organizarem, analisarem e encontrarem *insights* em dados qualitativos e não-estruturados. As análises estão comentadas a seguir nos resultados.

O PAPEL DA AUDITORIA NO DESEMPENHO DAS EMPRESAS PRIVADAS NÃO FINANCEIRAS: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DE LITERATURA

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon

Tabela 1. Etapas da Pesquisa

PLANEJAMENTO DA REVISÃO	Etapa 1	Definição da temática da pesquisa
CONDUÇÃO	Etapa 2	Escolha da base de dados para realização da busca
	Etapa 3	Identificação do período da busca
	Etapa 4	Seleção das palavras-chave
	Etapa 5	Definição dos critérios de seleção e exclusão dos artigos
DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS	Etapa 6	Apresentação da análise dos artigos selecionados identificando evolução da temática ao longo dos anos, países de origem dos estudos, jornais e instituições nos quais os estudos foram publicados, principais autores da temática, metodologias utilizadas e principais discussões e abordagens.

Nota. A Tabela 1 apresenta as etapas seguidas para realização da revisão sistemática da literatura proposta.

O planejamento da revisão significa identificar a necessidade desta e desenvolver um protocolo para tal. Desta forma, o presente artigo identificou a necessidade da revisão quanto ao objetivo de pesquisa, uma vez que foi identificada a necessidade de apurar os estudos com a temática de competências da auditoria interna e governança corporativa, assim foi desenvolvido a etapa 1.

Em seguida, na etapa 2, foi realizado a escolha da base de dados, que neste estudo foi o *(TITLE-ABS-KEY (performance*) AND TITLE-ABS-KEY (audit*) AND TITLE-ABS-KEY (governance*))* (Desempenho, auditoria e governança), dado a relevância e abrangência. Ainda, é importante ressaltar que a pesquisa foi realizada no período entre 10 de setembro e 14 de outubro de 2022.

Já na etapa 3 - identificação do período da busca - o recorte temporal foi entre os anos de 2019 e 2023. Isto pois, o estudo buscava assuntos atuais referente ao tema para identificar se existia relação entre auditoria interna e governança.

A etapa 4 refere-se à seleção das palavras-chave do estudo, as quais foram: *“performance*”, “audit*” e “governance*”*. Ressalta-se que os asteriscos (“*”) utilizados foram por conta das variações que as palavras poderiam apresentar, por exemplo: *“performance”* ou *“company performance”* ou *“key performance indicator”* ou *“performances”*., *“audit”* ou *“auditor”* ou *“internal audit”* ou *“audited”* ou *“auditee”* ou *“audit committee”*., *“governance”* ou *“corporate governance”* ou

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luçobon "company governance".

A etapa 5 - definição dos critérios de seleção e exclusão dos artigos - foram incluídos critérios para que a pesquisa trouxesse resultados dentro do período estipulado (2019 até 2023) e que as palavras-chave estivessem no título, resumo e/ou nas palavras-chave dos artigos que permitiram a construção do seguinte log de busca:

(TITLE-ABS-KEY (performance*) AND TITLE-ABS-KEY (audit*) AND TITLE-ABS-KEY (governance*)) AND (LIMIT-TO (PUBYEAR , 2023) OR LIMIT-TO (PUBYEAR , 2022) OR LIMIT-TO (PUBYEAR , 2021) OR LIMIT-TO (PUBYEAR , 2020) OR LIMIT-TO (PUBYEAR , 2019)) AND (LIMIT-TO (DOCTYPE , "ar") OR LIMIT-TO (DOCTYPE , "re")) AND (LIMIT-TO (SUBJAREA , "BUSI") OR LIMIT-TO (SUBJAREA , "ECON") OR LIMIT-TO (SUBJAREA , "DECI")) AND (LIMIT-TO (LANGUAGE , "English") OR LIMIT-TO (LANGUAGE , "Portuguese")).

Os 274 artigos resultantes da busca realizada foram elencados em uma planilha do Microsoft Excel com as seguintes informações: título, autor/autores, ano de publicação, número de citações e resumo. Dado o mapeamento, foi realizada uma análise do resumo e título dos artigos para que fossem identificados os artigos que iriam compor a presente revisão sistemática da literatura. O critério analisado nesta etapa foi a relação direta com o tema do presente estudo. Cabe ressaltar que foram encontrados 49 artigos e, depois da revisão entre pares, foram identificados 19 artigos diretamente relacionados ao objeto deste estudo.

Na sexta etapa do estudo, denominada como divulgação dos resultados, os 19 artigos foram lidos por completo e os resultados estão apresentados no capítulo seguinte.

4. RESULTADOS E ANÁLISES

4.1 Conexões entre Palavras

Para estudar a representatividade e conexão entre as palavras mais citadas nos artigos selecionados, foi utilizado o *software* NVivo. Como resultado, a seguinte nuvem de palavras foi identificada:

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon

a importância da escolha de mecanismos de governança que podem aumentar o desempenho e o valor dos negócios em períodos de alta percepção de risco, bem como orientar as estratégias para mitigar os problemas da agência.

A teoria da dependência dos recursos foi mencionada em 6 dos 19 artigos analisados. Tal teoria defende a ideia de que as decisões são tomadas dentro do contexto político e interno das organizações, e isso é refletido nos resultados encontrados pelos autores, onde o tamanho e independência do comitê de auditoria bem como a devida divulgação dos resultados, afetam o desempenho das empresas.

As outras teorias foram mencionadas em 3 artigos, que também chegam à conclusão de que mecanismos robustos de governança, auxiliam no desempenho final das empresas.

4.3 Comparação/Relação entre as palavras-chave

4.3.1 Auditoria Interna e Performance

As palavras "Auditoria Interna" e "Desempenho", e suas respectivas derivações, foram mencionadas 3.595 vezes nos artigos analisados, baseado nos resultados trazidos pelo *software* NVivo. Este dado confirma a relação direta que a auditoria interna possui no desempenho das organizações.

Por meio da revisão sistemática de literatura, e trazendo o foco à auditoria, foi possível identificar que tanto a auditoria interna e externa bem como os comitês de revisão são mecanismos relevantes no desempenho das organizações, sendo também fonte de consulta de investimento financeiro.

Além disso, a execução da auditoria interna permite identificar os pontos a serem desenvolvidos e aqueles que estão estabelecidos, assim os controles internos e relatórios de auditoria direcionam a corporação ao desempenho máximo de acordo com o risco que a administração está disposta a se expor.

Pautado com a revisão dos artigos abordados, a auditoria interna é uma das ferramentas consideráveis de governança corporativa que garante melhor desempenho da empresa. Entretanto, é importante mencionar que sua eficácia depende de cada país devido a diferentes contextos culturais e institucionais.

Assim, foi possível identificar que a auditoria interna melhora o desempenho das empresas e diminui o risco exponencial das organizações, ou seja, a auditoria

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon

melhora a eficiência dos processos que contribuem para o bom andamento das companhias. Desta forma é possível concluir que a Auditoria Interna permite que a alta administração se dedique nas operações corporativas com o aumento da eficiência operacional, alertando para eventuais riscos que possam existir.

4.3.2 Auditoria e Governança

Durante as análises dos artigos, foi possível identificar o papel da função de auditoria interna, como um determinante crítico de governança corporativa eficaz, acerca disto, a relação entre a qualidade da função de auditoria interna e a exatidão e precisão das previsões de lucros da administração.

Importante ressaltar que o mecanismo de governança corporativa descreve um procedimento e um relacionamento claro entre a parte que toma a decisão e a parte que supervisiona a decisão, nesse sentido, a auditoria apresenta elementos para administradores, alta gestão e conselho que geram efeitos positivos para as organizações.

A Governança Corporativa possui enfoque significativo nos campos públicos e regulatórios, a preocupação pública do nível de fraude nas organizações é alta, dado os acontecimentos históricos. Assim, a função da Auditoria Interna é extremamente relevante nas organizações a fim de, inclusive, identificar fraudes que possam ocorrer.

Com efeito, a Auditoria Interna possui elementos suficientes no desempenho de sua função de detectar e autorrelatar fraude nos mais variados segmentos e etapas das organizações.

Nesse sentido, a Auditoria Interna pode auxiliar a alta administração na escolha de mecanismos de governança que podem aumentar o desempenho e o valor de seus negócios em períodos com riscos altos identificados, bem como direcionar suas estratégias para mitigar a origem dos respectivos pontos, ou seja, auxiliar a alta administração qual caminho adotar para minimizar danos de curto e longo prazo.

4.4 Resultado Geral dos Artigos

Por meio da revisão sistemática alguns artigos confirmaram que a implementação das recomendações da auditoria interna, bem como certas características do comitê de auditoria, em especial o envolvimento, aumentaram o efeito positivo da implementação das recomendações da auditoria interna no desempenho da empresa.

Além disso, resultados indicam que as empresas com auditoria interna de alta qualidade relataram resultados mais precisos da gestão em comparação com empresas com auditoria interna de baixa qualidade.

Destacamos também que os resultados mostram que a divulgação de riscos e o monitoramento do comitê de auditoria melhoram significativamente o desempenho da empresa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse artigo teve por objetivo fazer uma revisão sistemática de literatura, visando responder a seguinte questão: Quais as principais teorias/gaps presentes na atual literatura sobre o papel da auditoria no desempenho das empresas privadas não financeiras?

Os artigos analisados confirmam que mecanismos de governança corporativa robustos contribuem para o desempenho das empresas. Adicionalmente, é importante definir clara e globalmente regras e padrões, através de órgãos oficiais, como o IIA, que possam direcionar as empresas não somente no aspecto financeiro, mas também das dimensões ambiental e social.

Uma possibilidade é tornar obrigatória para as empresas, que incorporam o mercado de ações, a divulgação em seus relatórios anuais de informações sobre governança corporativa de forma a determinar a direção de futuras políticas de governança para as empresas.

Como auditores, ainda vemos uma participação limitada e pouco reconhecida da auditoria interna. As ações as quais auditoria interna é envolvida são, na maioria das vezes, detectivas e com escopo pré-definido.

Para a criação de mecanismos de governança corporativa que sejam realmente

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon

eficientes, uma série de fatores diretos e indiretos, sejam eles a independência do conselho, o tamanho do comitê de auditoria ou até os resultados trazidos pela auditoria interna, precisam ser tratados simultaneamente para resultados mais claros e diretos.

Além disso, espera-se que a auditoria interna também seja capaz de atuar preventivamente, fazendo com que os objetivos estratégicos traçados pela alta gestão, possam ser devidas e tempestivamente implementados.

A auditoria constitui recurso essencial, sendo indispensável num sistema de governança corporativa, pois tem como um de seus objetivos medir e contribuir para melhoria nos processos relacionados à governança corporativa.

Estudos fornecem evidências empíricas de que a qualidade da auditoria interna é um bom indicador da eficácia de governança corporativa. Ainda, as recomendações da auditoria foram relatadas como fator positivo no desempenho das empresas, pois contribuem minimizando riscos, garantindo segurança dos controles internos, sendo sua contribuição significativa para a gestão das empresas.

O estudo limitou-se à somente uma base de dados (*Scopus*) e à artigos escritos na língua inglesa. Para uma revisão mais profunda e com maiores detalhes, seria de relevante importância ampliar a base de busca. Ademais, o artigo limitou-se a empresas privadas não-financeiras, abrindo oportunidades também para analisar como as empresas públicas e/ou financeiras se comportam e como seu desempenho é afetado.

Além disso, o estudo busca abrir espaço para futuras pesquisas onde a relação entre mecanismos de governança e o desempenho das empresas possa ser analisada em maior profundidade e que *frameworks* possam ser desenhados para auxiliar as empresas na definição de controles robustos para alavancar sua *performance*.

REFERÊNCIAS

Adams, R. B., & Ferreira, D. (feb 2007). A Theory of Friendly Boards. *The Journal of Finance*, 62(1), 217-250. <https://www.jstor.org/stable/4123461>

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon

Aldamen, H., Duncan, K., Kelly, S., Mcnamara, R., & Nagel, S. (2012). Audit committee characteristics and firm performance during the global financial crisis. *Accounting & Finance Afaanz*, 52(4), 971-1000. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2011.00447.x>

Al-Matari, E. M., Abdullah, K. A., & Faudziah, H. B. F. (2014). The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A Proposed Research Framework. *International Review of Management and Marketing*, 4(1), 34-41.

Amaral, L., & Bertegani, M. (2018). A importância da auditoria interna nas organizações. *Revista Terra & Cultura: Cadernos De Ensino E Pesquisa*, 33(65), 45-58. <http://periodicos.unifil.br/index.php/Revistateste/article/view/91>

Bardhan, I. Lin, S., & Hao, L. (jul 2022). Internal audit function and the precision and accuracy of management forecasts. *Journal of Management and Governance*. <https://doi.org/10.1007/s10997-022-09640-x>

Batistella, A. J., Kruger, S. D., & Moura, G. D. de. (2022). Influência da governança corporativa e da auditoria no desempenho de companhias abertas. *RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 21(1), 77-100. <https://doi.org/10.18593/race.23880>

Beiner, S., Drobetz, W., Schmid, F., & Zimmermann, H. (2004). Is Board Size an Independent Corporate Governance Mechanism? *Kyklos International Review for Social Sciences*, 57(3). <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.0023-5962.2004.00257.x>

Brennan, N. M., & Solomon, J. (2008). Corporate governance, accountability and mechanisms of accountability: an overview. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(7), 885-906. <https://doi.org/10.1108/09513570810907401>

Bubilek, O. (2017). *Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization - Case Study*. URN. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2017052910696>

Christopher, J. (2018). The Failure of Internal Audit: Monitoring Gaps and a Case for a New Focus. *Journal of Management Inquiry*, 28(4), 472-483. <https://doi.org/10.1177/1056492618774852>

Danescu, T., Prozan, M., & Prozan, R. D. (2015). The valances of the internal audit in relationship with the internal control - corporate governance. *Procedia Economics and Finance*, 26, 960-966. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00915-6](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00915-6)

Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450. <https://doi.org/10.1108/eum0000000006064>

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon

Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A. & Church, B. K. (2004). "The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research". *Journal of Accounting Literature*, 23(1), 194.

Hass, S., Abdolmohammadi, M. J., & Burnaby, P. (2006). The Americas literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835-844. <https://doi.org/10.1108/02686900610703778>

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC. (2022). *Governança Corporativa*. IBGC. <https://www.ibgc.org.br/conhecimento/governanca-corporativa>

Instituto dos Auditores Internos do Brasil (2022). *Definição de Auditoria Interna*. IIA Brasil. <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>

Jesuka, D., & Peixoto, F. P. (2021). Corporate governance and firm performance: does sovereign rating matter? *Corporate Governance International Journal of Business in Society*, 22(2), 243-256. <https://doi.org/10.1108/CG-08-2020-0369>

Lima, A. C. D., Cunha, D. A., Albuquerque, R. C., Costa, R. N. A. & Silva, H. J. (2019 Jan-Mar). Alterações Sensoriais em Respiradores Oraís: Revisão Sistemática Baseada no Método PRISMA. *Revista Paulista de Pediatria*. 37(1). <https://doi.org/10.1590/1984-0462/;2019;37;1;00012>

Lima, R. E., Araújo, M. B. V., & Amaral, H. F. (2008). Conflito de agência: um estudo comparativo dos aspectos inerentes a empresas tradicionais e cooperativas de crédito. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(4), 148-157. <https://doi.org/10.11606/rco.v2i4.34726>

Lugoboni, L., Zittei, M., Araújo, J., & D'Áuria, F. (2016). Governança corporativa nas empresas familiares: as possibilidades de erros estratégicos devido à concentração de poder. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 219, 22-35.

Martins, V. A., Jeremias Júnior, J., & Enciso, L. F. (2018). Conflitos de agência, Governança Corporativa e o serviço público brasileiro: um ensaio teórico. *RGC - Revista De Governança Corporativa*, 5(1). <https://doi.org/10.21434/IberoamericanJCG.v5i1.25>

Mihre, D. G. (2014). How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and a labor process alternative. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(8), 771-782.

Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. (2017). *Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal*. CGU. https://wiki.cgu.gov.br/index.php/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%B5es_T%C3%A9cnicas_da_Atividade_de_Auditoria_Interna_Governamental_do_Poder_Executivo_Federal

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon

Moreira, A. L., & Baran, K. P. (2018). A Importância da Auditoria Interna para as Organizações (2a ed.). *Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento*, 3(5), 84-98, ISSN:2448-0959.

Moura, F. V., Reis, G. M., & Rocha, J. S. (2011). Teoria da Dependência de Recursos explicando a percepção de Governança Corporativa de Importantes Tomadores de Decisão. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 5, 20-30.

Negrão, C. L. (2023, 25 jan). O que a Americanas S/A nos ensina sobre governança e compliance? *Jornal o Estado de São Paulo*. <https://www.estadao.com.br/politica/blog-do-fausto-macedo/o-que-a-americanas-s-a-nos-ensina-sobre-governanca-e-compliance/>

Oladejo, A., & Nwachukwu, C. (2021). Assessing internal audit function and public sector performance in Nigeria. *International Journal of Economics and Accounting*, 10(1), 97-111. <https://doi.org/10.1504/ijea.2021.112784>

Paniagua, J., Rivelles, R., & Sapena, J. (2018). Corporate Governance and Financial Performance: The Role of Ownership and Board Structure. *Journal of Business Research*, 89, 229-234. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.01.060>

Reinaldi, M. A. de A., Sebastião, A. L. F., Aguiar, P. D. de F., & Freitas, C. C. G. (2022). Relevância da Auditoria Interna para as Organizações Públicas e Privadas: uma revisão sistemática da literatura / Internal Audit Relevance for Public and Private Organizations: a systematic review of the literature. *Brazilian Journal of Development*, 8(1), 3948-3967. <https://doi.org/10.34117/bjdv8n1-260>

Rossetti, J. P; & Andrade, A. (2014). *Governança Corporativa Fundamentos, Desenvolvimento e Tendências* (7a ed.). Editora Atlas.

Santos, L. F. (2023, 26 jan). Caso Americanas pode levar à revisão de controles de governança, avaliam especialistas. *Jornal o Estado de São Paulo*. https://www.estadao.com.br/economia/governanca/caso-americanas-revisao-controles-governanca/?utm_source=estadao:whatsapp&utm_medium=link&app_absent=0

Sarens, G. (2009). “Internal auditing research: where are we going? Editorial”, *International Journal of Auditing*, 13(1), 1.

Saud, S., & Marchand, N. (2012). *Contribution of internal audit in the achievement of corporate goals: A Case of Sweden and Pakistan*. Karlstad Business School. Sweden.

Selim, G., Woodward, S., & Allegrini, M. (2009). “Internal auditing and consulting practice: a comparison between UK/Ireland and Italy”, *International Journal of Auditing*, 13(1), 9-25.

Soares, G. F. (2020). Ciência de dados aplicada à Auditoria Interna. *Revista da CGU*, 12(22). <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v12i22.195>

O PAPEL DA AUDITORIA NO DESEMPENHO DAS EMPRESAS PRIVADAS NÃO FINANCEIRAS: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA DE LITERATURA

Joel Aurélio P. Silva, Lerranya C. Mello, Sandro R. Marque, Ricardo Luiz P. Bueno, Leonardo F. Luqobon

Sobrinho, P. N., & Francisco, J. R. S. (2021). Relação entre Governança Corporativa e Gerenciamento de Resultados. *Revista Valore*, 6, 158-176. <https://doi.org/10.22408/reva602021782158-176>

The Institute of Internal Auditors - IIA Research Foundation. (2005). Practice Advisory 2130-1: Role of the Internal Audit Activity and Internal Auditor in the Ethical Culture of an Organization. In The IIA Research Foudation. *International Professional Practices Framework* (pp. 251-256). IIA. https://www.tn.gov/content/dam/tn/tidot/documents/InternalAudit/IIA_Professional_Practices_Framework.pdf

The Institute of Internal Auditors. (2018). *Declaração de Posicionamento do IIA: O Papel da Auditoria Interna na Governança Corporativa*. IIA. <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000006-14062018163019.pdf>

Referências Bibliográficas Adicionais utilizadas no desenvolvimento do artigo estão no seguinte link: https://drive.google.com/drive/folders/10Uhg7R_AjfG9rk0ykHu0-URplm9X-0Rk?usp=sharing